

跨境电子商务不同所得的区分与确定问题

——对国际税收协定适用问题的思考

蔡庆辉

在电子商务时代，技术的发展已使得许多事物（包括书籍、图像和音乐等）可以被数字化。随着传送方式的变化，传统的国际税收协定已面临巨大的挑战。突出的问题就是营业所得（销售商品所得）、服务报酬所得和特许权使用费所得之间界限变得模糊不清，造成有关国家在电子商务环境下适用国际税收协定时无所适从。电子商务的迅猛发展使得国际税收协定受到了前所未有的挑战。在电子商务环境下进行准确的所得定性，是进行有效税收征管和国际税收协调的前提条件，因而已引起世界各国的广泛关注。目前，许多发达国家如美国、加拿大、澳大利亚等和国际组织（如 OECD）十分重视这一问题，都已纷纷提出了不同的解决问题的方案。我国的电子商务业虽然起步较晚，但发展迅速，如不及早研究电子商务给税收带来的问题与对策，必将造成国家税收的大量流失。有鉴于此，笔者拟提出在电子商务环境下，根据我国对外所签订的国际税收协定进行所得定性的若干对策与建议，以供国家有关税收实务部门在研究拟定有关对策时参考。

一、关于特许权使用费所得与营业所得的区分与确定

特许权使用费所得的确定，始终都是电子商务环境下进行所得分类与定性的焦点问题。在确定特许权使用费所得时，应当依据现有两个国际税收协定范本（联合国范本和 OECD 范本）及其注释进行判断，尤其是应以 OECD 范本及其注释进行判断（因为联合国范本及其注释是以 OECD 范本及其注释为蓝本制定的）。

对于软件（一种典型的数字化产品）交易所得定性的难题，OECD 最早在其范本注释中确立了一个区分特许权使用费所得和营业所得的基本原则：根据 OECD 范本第 12 条注释的规定，那些使受让人能够商业地利用（commercially exploit）软件著作权的软件交易所得，一般应构成特许权使用费所得；而那些使受让人将软件产品用于个人或工作使用（personal or business use）之目的软件交易所得，则应构成营业所得。“著作权的市场利用”与“软件产品的个人使用”之间的区别是建立在“享有著作权商品的交易”与“著作权的交易”之间的区别基础之上的。只有因著作权的交易而产生的所得才构成特许权使用费所得。并且，对交易中的基础性权利分析应严格依据著作权法，但是，在出于根据税收目的而对交易种类进行划分时，则不应严格依据国内著作权法进行分析。

在这些原则的指导下，我们将进一步探讨在适用国际税收协定，区分与确定特许权使用费所得和营业所得的过程中将产生的问题及其对策。

1. 关于以电子方式交付的软件产品产生的所得定性问题。根据国际税收协定及其有关注释的规定，如果以电子方式交付软件产品，受让人是用于个人或工作使用之目的，则产生的所得应构成营业所得。根据税收中性原则，软件拷贝以电子方式交付与软件拷贝以磁盘或 CD-ROM

Philip Baker, Double Taxation Conventions and International Tax Law, 2nd ed., Sweet & Maxwell, 1994, pp276 - 277.

因为，签订国际税收协定的主要目的是通过建立国际标准和税收一致，以消除或减少潜在的双重征税。根据著作权法来区分经济上的区别并不理想，因此，在对某一交易决定其恰当的税收时，单独以著作权法进行分析将会削弱国际税收协定的这一目的。

方式交付,在适用国际税收协定时应被同等对待。因为,软件拷贝以电子方式获得和以磁盘或CD-ROM方式获得从商业角度上讲并没有本质的区别。所以,如果交易受让方将软件拷贝用于个人或工作使用之目的,无论其交付形式如何,转让方取得的收入的性质,根据国际税收协定的规定,均属于因销售软件商品的行为而取得的所得,应当构成营业所得,而非特许权使用费所得。

根据著作权法的规定,下载一软件产品和下载一首歌曲或其它数字化信息之间并没有实质性区别。所以,在电子商务环境下进行所得分类与定性时,上述原则也应可以推广到其它相似的数字化信息(如音乐、文章、图像、报刊、杂志、录像、数据等等)的交易中,即如果交易的对象换成是一首歌曲或其它数字化信息,若同样以电子方式交付并用于个人或工作使用之目的,则因此而产生的所得,同理,将构成营业所得。

2. 关于场所许可(site licence)、企业许可(enterprise licence)和工具包许可(toolkit licence)的所得定性问题。

(1) 场所许可和企业许可的所得定性问题。场所许可涉及拷贝出于个人或工作使用之目的在一个单独的法律实体(a single legal entity)中分发,企业许可则涉及拷贝仅仅出于组织成员个人或工作使用之目的在一个关联组织(a related group)内部的法律实体中分发。可见,无论是场所许可还是企业许可,均不涉及外部市场利用的问题。软件销售商通常是将该关联组织整体当作一个顾客,并相应地将企业许可交易当作一个单独的销售。在电子商务环境下,上述两种交易的情形可能以电子方式交付,并且由被许可方出于个人或工作使用之目的进行多份复制在内部分发。根据国际税收协定的规定,这些交易应当被看作是享有著作权的商品的交易,即便是在用户可能有几个甚至由许多独立的人组成的情况下,以及甚至在根据著作权法的规定该交易是一种著作权许可、并且涉及用户可能复制多份拷贝的情况下,这些交易产生的所得均应被视为营业所得,而非特许权使用费所得。

(2) 工具包许可的所得定性问题。软件开发工具包(是指具有一定功能组合的计算机应用程序集合)的购买与使用并不涉及所购买的软件拷贝的市场利用,所以,因此种交易行为产生的所得不应构成特许权使用费所得。工具包被软件开发者用于开发新的能够在特定环境下运行的新软件产品。一般地,该软件产品将只能在与包含于软件开发工具包中的库文件(是计算机源代码经编译后的一种形式,用于供其它程序调用,共享使用)相结合的特定环境下运行。因而,这些工具包的销售通常包括此种授权,即允许工具包用户将任何必要的库文件合并(即拷贝)到新近开发的软件产品中去。既然工具包用户购买工具包的主要目的是使用工具包中提供的工具用以开发新的软件产品(也即用于个人或工作使用之目的),所以,根据国际税收协定的规定,工具包销售商因此而获得的收入应构成营业所得,而非特许权使用费所得。即使该工具包中的一部分(即包含在其中的某些库文件)可能已经被公开发布,也不影响此种判断。

将此种所得判定为营业所得,准确地把握了工具包开发者、工具包用户和公众之间的实质上的经济关系。我们在做出这种判断时,仍然应该根据国际税收协定的规定,去考察交易的目的是向用户提供用于其自身消费的工具,还是提供使用户获得市场利用转让方的著作权的权利,再判断该交易收入的性质是构成特许权使用费所得,还是属于营业所得。而这些判断,如果严格根据国内著作权法的规定是无法推出的。根据税收中性原则,如果交易双方是以电子方式交付工具包,工具包销售商因此种销售而获得的收入,同样应被判定为营业所得。因为,交付商品的方式如何,并不影响交易的实质。

(3) 在其它更为复杂的电子商务交易中的所得定性问题。国际税收协定中关于交付产品是用

于个人或工作使用之目的或者用于市场利用之目的来确定交易所得是构成特许权使用费所得还是营业所得的规定，同样可以用来处理电子商务环境下一些更为复杂的具体的情况。在实践中，如果消费者支付的报酬是为了实现以下目的时，该报酬的所得性质应该如何准确定性呢？下载某一软件的修改版本以驱动（test - driving）该软件；下载某一软件的整个版本的拷贝以便在消费者的计算机上操作它；下载某一软件以便能将它拷贝到其它计算机上去，例如，拷贝到局域网上去；下载某一软件或者其中一部分以便在另一计算机程序中修改它并且（或者）使其再现（reproducing）；利用计算机发布商（发行者、发布商，publisher，这里用于指计算机软件产品的发行商）提供的计算机服务，即能根据消费者的要求去寻找并且（或者）专门做某一软件程序。

根据国际税收协定，判断时，仍应遵循两项主要原则：只有在受让人获得在市场上利用该著作权（通过复制并向公众销售该软件程序）的权利时，或者获得在市场上利用由最终用户在该程序基础上创造的派生作品（derivative works）的权利时，转让方获得的收入才构成特许权使用费所得；某一软件产品电子交付方式并不改变交易的实质。据此，上述第一种情形下，如果下载该软件修改版本以驱动该软件产品需要支付报酬的话，那么，该笔报酬的性质应当和最终用户为获得该软件产品的拷贝而支付的报酬的性质相同。也就是说，如果此时该用户下载该修改版本软件是用以驱动该软件的目的（用于个人或工作使用之目的），而不是用于市场利用之目的，那么，根据国际税收协定的规定，该行为应是一种销售商品的行为，该笔所得应构成营业所得，而不应构成特许权使用费所得。

在第二种情形中，消费者下载该软件只是为了在其计算机上操作，也即是为了个人使用之目的。通过电子方式交付商品又仅代表商品的购买，所以，消费者的这种行为仅相当于购买某一享有著作权的商品。因此，根据国际税收协定的规定，该笔收入理应定性为营业所得。

第三种情形中，为内部使用而复制多份该软件产品，实际上相当于购买某一享有著作权的商品的多份（multiple）拷贝，即类似于前面提到的场所许可和企业许可，这并不足以改变交易的实质，使所得性质由营业所得变为特许权使用费所得。在实践中根据局域网特许协议（a LAN licence agreement）许可销售的软件，也许不包括对软件的进一步复制（的许可），这时用户一般有权访问该软件在主服务器上的单独主拷贝（master copy）并下载，或仅是提供在独立工作站（individual workstations）上的主程序的暂时拷贝（temporary copy）。

在第四种情形中，如果最终用户无权销售该被修改的或被再现的软件，即无权对该被修改的或被再现的软件进行市场利用，则该行为性质上仍属于购买某一享有著作权的商品。相应地，根据国际税收协定的规定，该所得应构成营业所得。

在第五种情形中，为了满足最终用户的需要而去“寻找”或“专门制作”某一计算机程序，最终用户为此而支付的报酬一般将构成服务报酬所得。如果该软件是向企业购买的，则该报酬似乎应该被视为购买某一享有著作权的商品（从而构成营业所得）更贴切一些，除非“专门制作”行为实质上构成了开发计算机软件合同。如实质上构成了开发计算机软件合同，应视为提供服务，相应地该笔所得应视为服务报酬所得。

从上面的例子中我们可以看出，为下载某一软件而支付的报酬一般不构成特许权使用费所得，在决定如何适用国际税收协定对该报酬进行所得定性时，我们必须认真考察所转让的财产或权利的性质。一般说来，除非获得了某一著作权的市场利用的权利，否则，实践中若将为下载某一数字化信息而支付的报酬定性为特许权使用费所得是不恰当的。

Philip Baker, Double Taxation Conventions and International Tax Law, pp276 - 277.

Philip Baker, Double Taxation Conventions and International Tax Law, pp276 - 277.

United States Department of the Treasury, office of Tax Policy, November 1996, pp163.

(4) 关于计算机软件交易中提供专有技术 (know-how) 的所得定性问题。根据国际税收协定中关于特许权使用费的定义, 因提供专有技术而取得的收入也可以构成特许权使用费所得。国际税收协定将取得的特许权使用费的有关工业、商业或科学实验情报间接指为“专有技术”。“专有技术”是指某一产品或加工过程中, 直接地和同等条件下进行工业复制所必需的一切秘密的技术情报。由于专有技术来自经验, 因此, 它不是制造商仅从对产品的检验和了解技术工序中所能掌握的“技术秘密”。在转让专有技术合同中, 通常规定一方同意将它出让给另一方, 使另一方能自由地使用该项未被公开、泄露过的特殊知识和经验。出让方无需参与接受转让技术许可证一方的活动, 并且不保证技术实施的后果。因此, 这种合同与服务性合同不一样, 在服务性合同中, 一方承担使用其行业的习惯技巧, 单独完成为另一方服务的工作, 因而, 获得售后由卖方保证给买方提供纯技术服务, 或提供工程师、律师或会计师的咨询而获得的报酬, 这些并不属于国际税收协定中特许权使用费所得的范围。

那么, 在电子商务环境下的计算机软件交易中, 在什么样的情况下支付的报酬应当被判定为提供“专有技术”而获得的特许权使用费所得呢? 在有关编程技术的信息交付中, 只有在其目的是为了受让方获得商业地利用该编程技术和知识的情况下, 才能被当作是一项专有技术的转让, 才可能构成特许权使用费所得。

在计算机软件中相关的、有价值的专有技术是指那些使程序员能够编写计算机软件程序的该软件程序员的技术和知识。在涉及购买计算机软件产品的交易中, 购买人尽管从融入到产品中的该软件程序员的技术和知识中获益, 但无法或无权使用相关的专有技术。用户从作为该软件程序员的技术和知识成果的产品中所获得的利益不同于使用该软件程序员的专有技术的权利本身。某一复杂软件产品的转让, 并不是一项目的在于使受让人开发一种相似的或者与之竞争的软件产品的交易, 所以, 因此而产生的所得只能是营业所得, 而非特许权使用费所得。这种判断即使在由于各种原因, 如为了将软件产品与用户的设备或其它软件程序合并起来, 或者为了使用户开发其自己的应用软件使之能与所获得的产品一起进行操作, 而允许用户对源代码 (指用一定的计算机语言编写的、尚未编译、链接处理的计算机程序符号) 进行有限访问的情况下仍然成立。也就是说, 这些情况的发生并不足以使用户获得商业地利用该编程技术和知识的权利, 根据国际税收协定的规定, 即使发生这些情况, 该笔所得仍应构成营业所得, 而非特许权使用费所得。

二、关于营业所得 (销售商品所得) 与服务报酬所得的区分与定性问题

一般来说, 在税收上, 服务报酬所得是指来源于劳务或个人服务的所得, 以区别于来源于资本或财产的所得。

1. 属于销售商品而构成营业所得的情况。电子商务环境下, 在交付数据的交易中, 顾客通常能和一计算机服务器联系, 该计算机服务器上事先已装有能向顾客提供软件、书籍、杂志、报纸、CD、VCD 等数字化信息的程序。在这些交易中, 顾客通常是通过在计算机上询价或根据某种形式的订购而收到这些数字化信息的。顾客通常在计算机上敲入其所需数字化信息的具体标准, 而该计算机服务器则根据这些标准在服务器中选择存储在服务器中的相符的数字化信息并交付顾客。可见, 计算机服务器、服务器上的软件只是完成这笔交易的交通工具 (vehicle), 对顾客来说, 真正的价值在于获得所需要的数字化信息而非交付机制。根据税收中性原则, 交付方式并不改变交易实质, 所以, 这些交易的实质仍属于销售商品, 从而其收入性质应为营业所得。

2. 属于提供服务而构成服务报酬所得的情况。在其它一些交易中, 数据收集机制本身对顾客而言具有巨大的价值, 而原始数据本身的价值则很低或者没有价值。在这些例子中, 交易的性

质应认定为是提供服务（构成服务报酬所得）更为恰当。例如，一电子服务器允许用户收集大量的公众领域信息，可能被视为一种服务的提供。因为，该数据对任何人而言是可以自由获得的，但是，难以从信息海洋中轻易收集到，在这种情况下，对顾客而言，真正的价值是使其能从信息海洋中辨认并收集到所需要的数据信息。所以，顾客在此种情况下获得的应该是一种服务。相应地，该笔收入对服务提供者而言就是一种服务报酬所得。

三、关于特许权使用费所得与服务报酬所得的区分与确定问题

特许权使用费所得与服务报酬所得也是电子商务环境下可能产生模糊的两种所得。特许权使用费是权利人将其专利、商标、著作权及专有技术的使用权提供给受让人供其使用并进行商业利用而获得的报酬，而服务报酬所得则是向他人提供或履行一定的劳务活动而获得的报酬。在通常情况下，二者容易区别。如医师、律师、建筑设计师、会计师提供的专业性劳务活动应当构成服务报酬所得。而专有技术的许可使用则使受让方能进行商业利用，应属于特许权使用费所得。但二者有时也可能需要进一步区分，例如，在交付数字化信息的交易中，若该信息是为顾客专门提供的，那么，就必须注意区分不同的情况进行所得区分与定性：如果该信息是为顾客专门收集整理的，该信息本身价值很小或没有价值，顾客需要进一步研究利用才可能具有价值，那么，该所得性质应为服务报酬所得；如果该信息本身具有很高的技术和知识含量（如前文所提到的程序员提供其编程的技术和知识），受让方是为了进行商业利用（如受让方是为了在市场上开发一种与之相似的或与之竞争的软件），则该笔收入就应当视为特许权使用费所得，而非服务报酬所得。

四、关于混合合同的所得定性问题

当发生一笔交易既涉及权利许可使用又涉及服务提供，或者既涉及权利许可使用又涉及商品销售，或者既涉及服务提供又涉及商品销售，或者三者（权利许可使用、服务提供、商品销售）均有涉及的情况时，也即出现混合合同时，应该如何对交易收入的性质进行认定呢？

1. 在实践中若发生上述情况，根据国际税收协定的规定，原则上应按合同所含内容为基础或以合理的比例分配，对合同所规定的各条款的报酬总额进行分解，然后对各部分采用其适用的税收规定。

2. 但是，根据国际税收协定的规定，混合合同中如果其中一部分构成合同中最主要的目的，而另一部分仅仅是辅助性的和大部分是不重要的，那么，报酬的总额可适用主要部分所适用的税收待遇。也就是说，为了简便起见，实践中如发生混合合同的情形，应根据主导地位的那部分合同的性质进行所得定性。

最后，在税收征管中，如果交易双方签有协议时，税务当局可根据协议进行认定。如果没有协议，或者协议没有规定或规定与实际不符时，税务当局可根据有关原则进行认定。

（作者单位：厦门大学法学院）

责任编辑：古丽燕